



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.901479/2012-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-001.938 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 19 de maio de 2021  
**Recorrente** CONTEMP INDUSTRIA COMERCIO E SERVICOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006

**CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS  
PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

É ônus do contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional, mediante apresentação de documentos fiscais e contábeis hábeis à comprovação do direito pleiteado, apresentados no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, tendo em vista os argumentos de inconstitucionalidade apresentados e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, e Mariel Orsi Gameiro.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

Contra o contribuinte acima identificado tbi emitido o Despacho Decisório de fl. 46, através do qual a RFB não homologou a compensação realizada através do PER/DCOMP n° 40727.90016.211209.1.3.04-9992.

Referido PER/DCOMP teve como suporte um crédito declarado a título de pagamento indevido ou a maior de Cofins, código 5856, do período de apuração — PA out/06, no valor de R\$ 18.404,61, tendo como origem um DARF no valor total de R\$ 21.726,80, pago em 14/11/2006.

O Despacho Decisório fundamentou a não homologação sob a justificativa de que o pagamento referente ao DARF indicado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo disponível para compensação.

Ciente do Despacho Decisório em 16/04/2012(ft 36), o contribuinte apresentou em 07/05/2012 a Manifestação de Inconformidade de fls. 2 a 18, na qual alega em síntese que, tendo em vista a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 30 da Lei 9.718/98 e da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, conforme entendimento do STF, fez a apuração do cálculo da Cofins para excluir da base de cálculo as

receitas não operacionais e o ICMS, calculando novo valor da contribuição, menor que o originalmente devido. Assim, com base no direito facultado no art. 74, § 1º da Lei n.º 9.460/96, procedeu à compensação desse pagamento a maior, através de PER/DCOMP.

A Quinta Turma da DRJ/FOR proferiu acórdão n.º 08-030.633, em 12 de agosto de 2014 (e-fls. 51), com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006**

**COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF.**

O débito declarado em DCTF, tendo em vista seu efeito constitutivo, subsiste válido e eficaz enquanto não retificado pelo contribuinte. A retificação da DCTF é ato unilateral do contribuinte, com efeito lançamento tributário, não podendo ser suprido pela DRJ, sob pena de incorrer indevidamente em revisão de ofício de lançamento.

**ÔNUS DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ DO CRÉDITO.**

Ainda que se aceitasse a redução do débito, independentemente de DCTF retificadora, o ônus da comprovação da certeza e liquidez do crédito de pagamento a maior caberia ao contribuinte, cujas provas não foram trazidas aos autos juntamente com a manifestação de inconformidade.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

A recorrente foi notificada em 25 de setembro de 2014 (e-fls. 61) e interpôs Recurso Voluntário em 21 de outubro de 2014 (e-fls. 62), no qual repisa os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

O recorrente não juntou provas em sede de manifestação de inconformidade, nem em sede de Recurso Voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende parcialmente os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser parcialmente conhecido, tendo em vista os argumentos de inconstitucionalidade.

A recorrente buscou através de PERDCOMP n.º 40727.90016.211209.1.3.04-9992, compensação do crédito de COFINS relativo ao período de março de 2006, oriundo de suposto pagamento indevido a maior.

Afirma que o pagamento a maior decorre da apuração equivocada da base de cálculo com a inclusão de receitas não operacionais e o ICMS, para o quantum devido a título de Pis/Cofins.

Em suma, apresenta em sua defesa, nos dois momentos processuais – meniafestação de inconformidade e recurso voluntário, os mesmos argumentos de inconstitucionalidade de inclusão de ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS.

Destaco que, a decisão de primeira instância, em que pese afirmar sobre a não apresentação da DCTF retificadora, firma sua ratio na não comprovação do crédito tributário pleiteado.

Pois bem.

Ainda que plausível o direito do contribuinte, tendo em vista o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706, quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – pendente somente o julgamento do famigerado embargos de declaração apresentado pela Fazenda Nacional, e o anseio de toda comunidade jurídica para a modulação (ou não) dos efeitos da decisão, entendo que bem caminhou a DRJ em sua decisão.

Sem delongas, mesmo que convicta do direito pleiteado, há de se comprovar a certeza e liquidez para que se perfaça o crédito de forma integral em âmbito administrativo, sendo necessária e imprescindível a apresentação de provas contábeis e fiscais para tanto, independentemente da apresentação da DCTF retificadora.

Em que pese a jurisprudência deste Tribunal Administrativo ser pacífica em relação à desnecessidade de retificação do documento fiscal ou ainda a consideração do documento retificador após despacho decisório para análise do crédito em primeira instância, deve o contribuinte, se alegado equívoco no preenchimento de tais declarações, comprovar o equívoco, através de documentos hábeis para tanto.

Destaco que o direito creditório – e tal entendimento embasa a afirmativa supracitada, nasce do pagamento indevido ou a maior, e não da declaração na respectiva obrigação acessória.

Veja, o direito à restituição do pagamento a maior ou indevido do tributo – indébito tributário, pelo contribuinte, é originado nas expressas disposições dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional – da lei:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;  
(Vide art 3 da LCp n.º 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Nota-se que o pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte, deve ser demonstrado com base na legislação aplicável em lançamentos por homologação.

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do suposto equívoco alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

Observa-se o disposto no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, que permite respectiva demonstração:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

E, cabe ao contribuinte tal ônus, conforme determina o artigo 373, do Código de Processo Civil, de modo a garantir à fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de restituição ou de compensação, é verdadeiramente devido.

Atendido no primeiro momento a demonstração do equívoco cometido e alegado pelo contribuinte sob a guarida do ônus da produção das provas e seu cotejo necessário no processo administrativo fiscal, em seguida é necessário analisar se os documentos são suficientes ao cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, ou seja, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

No caso em comento, o recorrente não apresenta nenhum tipo de prova – contábil ou fiscal, em nenhum momento processual. E, seu direito, aqui, apoia-se no conjunto probatório do presente processo administrativo, que é evidentemente inexistente.

E, como dito logo acima, para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

No caso concreto, embora tenhamos o apoio da efetiva existência do direito pleiteado – a exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins, é necessário valer-se também que tal

direito deve ser demonstrado pelo contribuinte, por outros documentos – contábeis e fiscais, que tenham a força para afirmar a certeza e liquidez do crédito tributário.

Logo, conclui-se que, se não há documentos para tanto, não há que se sustentar o direito de compensação pleiteado, visto que não comprovado o cotejo do pagamento realizado a maior e o valor efetivamente devido com as devidas exclusões já exaustivamente supracitadas.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, tendo em vista os argumentos de inconstitucionalidade, e no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro